

Iva in pratica n. 52/2020

Detrazione Iva in assenza di operazioni attive

di Marco Peirolo – dottore commercialista e componente del Fiscal Committee della Confédération Fiscale Européenne

Il caso oggetto dell'[ordinanza n. 7488/2020](#) ha riproposto all'attenzione della Corte di Cassazione la questione della detraibilità dell'Iva relativa alle spese propedeutiche all'attività d'impresa, cessata senza la realizzazione di operazioni attive.

La vicenda esaminata

La controversia risolta dalla Suprema Corte è sorta dal provvedimento dell'Agenzia delle entrate, con il quale è stato negato il rimborso dell'Iva chiesto da una società, ai sensi dell'[articolo 30](#), comma 2, D.P.R. 633/1972, in esito alla cessazione della propria attività (nella specie, di cementificio).

Entrambi i giudizi di merito si sono conclusi a favore della società, alla quale doveva pertanto riconoscersi il diritto al rimborso dell'imposta assolta sulle spese relative alla progettazione, agli studi di fattibilità e alla valutazione di impatto ambientale dell'attività programmata, a nulla rilevando la mancata realizzazione del cementificio e, quindi, l'assenza di operazioni attive che avrebbero consentito di ribaltare "a valle" l'imposta versata "a monte".

Il principio di inerzia per l'esercizio della detrazione

La questione della detraibilità dell'Iva per le spese preparatorie all'attività d'impresa deve essere affrontata avendo riguardo al principio di inerzia.

Sul piano comunitario, in base all'[articolo 168](#), Direttiva 2006/112/CE, l'esercizio della detrazione è giustificato dall'effettivo impiego dei beni/servizi nel compimento di operazioni imponibili. Tale disposizione, corrispondente all'articolo 17, § 2, lettera a), dell'abrogata VI Direttiva CEE, stabilisce infatti che:

"nella misura in cui beni e i servizi sono impiegati ai fini delle sue operazioni soggette a imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo

dell'imposta di cui è debitore ... l'Iva dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo".

Sul piano interno, invece, l'[articolo 19](#), comma 1, D.P.R. 633/1972, facendo generico riferimento all'*"esercizio dell'impresa, arte o professione"*, sembrerebbe legittimare il diritto di detrazione in funzione della mera potenzialità di impiego dei beni/servizi acquistati. Tuttavia, il necessario legame che deve ricorrere tra le operazioni passive, da un lato, e le operazioni attive, dall'altro, è stabilito – seppure in negativo – dal comma 2, articolo 19, D.P.R. 633/1972; in linea con l'[articolo 168](#), Direttiva 2006/112/CE, è prevista l'indetraibilità dell'Iva assolta sui beni/servizi *"afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta ..."*.

Sul punto, è stato infatti osservato che:

*"con il comma 1 del nuovo articolo 19 - invariato rispetto alla formulazione precedente - viene riconosciuto a favore del contribuente un diritto di detrazione generalizzato per tutti i beni e i servizi acquistati nell'esercizio di impresa, arte o professione, ma tale diritto viene poi ridimensionato dalle disposizioni dettate dal comma 2 del medesimo articolo 19, laddove è stabilito che il diritto alla detrazione dell'imposta non compete relativamente ai beni e ai servizi che vengono utilizzati per realizzare operazioni esenti o comunque non soggette a imposta o escluse dal suo campo di applicazione"*¹.

La detrazione, peraltro, non sempre è vietata se, a valle, le operazioni poste in essere non sono imponibili. In coerenza, infatti, con l'[articolo 169](#), Direttiva 2006/112/CE, l'articolo 19, comma 3, D.P.R. 633/1972 stabilisce che l'indetraibilità dovuta al principio di destinazione non si applica per specifiche operazioni che la normativa considera non imponibili, esenti o non soggette a imposta, come – a titolo di esempio – le cessioni all'esportazione, le operazioni a esse assimilate, i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali e le cessioni intracomunitarie.

Inerenza di primo e di secondo livello

In base all'elaborazione compiuta dalla giurisprudenza comunitaria, la verifica del nesso di inerenza deve essere operata a un doppio livello nel caso in cui l'acquisto non sia collegato a operazioni attive imponibili o a esse assimilate ai fini dell'esercizio della detrazione².

Nell'ipotesi di *"interruzione della catena dell'Iva"*, vale a dire quando l'acquisto persegue come unico scopo, si può dire di *"primo livello"*, l'effettuazione di un'operazione attiva detassata, la

¹ Così [circolare n. 328/E/1997](#). (§ 3.1).

² Cfr. Corte di Giustizia, causa C-132/XVI/2017; causa C-124/XII/2013; causa C-651/XI/2013 e causa C-515/VII/2009.

detrazione non può essere esercitata, in quanto l'indetraibilità discende dalla destinazione specifica del bene/servizio acquistato al compimento dell'operazione esente o esclusa da imposta; l'indetraibilità deriva, pertanto, dalla destinazione specifica del bene/servizio acquistato al compimento dell'operazione esente o esclusa, in linea con il requisito dell'afferenza codificato dall'[articolo 19](#), commi 1 e 2, D.P.R. 633/1972.

Al contrario, se l'acquisto è diretto a uno scopo di "secondo livello", inserendosi nel contesto più generale dell'attività economica del soggetto passivo, necessariamente imponibile, la detrazione resta ammessa in quanto il costo dei beni/servizi acquistati, facendo parte delle spese generali del soggetto passivo, concorre a formare il prezzo dei beni/servizi venduti.

A livello interno, la posizione dell'Amministrazione finanziaria è in linea con quella della giurisprudenza comunitaria, siccome la detrazione è ammessa anche per i beni/servizi destinati a effettuare operazioni escluse da imposta, ma indirettamente e funzionalmente ricollegabili ad altre operazioni imponibili o a esse assimilate ai fini della detrazione³. Nel riprodurre le indicazioni contenute nella Relazione governativa al D.Lgs. 313/1997, si richiamano, in via esemplificativa, le consulenze tese ad attuare una riorganizzazione dell'assetto societario, o a pervenire a una transazione, a ottenere un risarcimento danni afferenti beni o attività dell'impresa, come pure per la concessione di beni in comodato a clienti, sempreché naturalmente s'inquadri nell'ordinaria attività dell'impresa volta a porre in essere operazioni che danno diritto a detrazione.

Valutazione prospettica dell'inerenza

In base al consolidato orientamento della giurisprudenza⁴, dal tenore letterale dell'[articolo 4](#), comma 2, n. 1), D.P.R. 633/1972 si desume che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere dai vari tipi di società ivi indicate costituiscono, per presunzione assoluta, a prescindere dalla natura dell'attività svolta, operazioni effettuate nell'esercizio d'impresa, con conseguente applicazione dell'Iva sulle operazioni attive compiute; in ordine, invece, alle operazioni passive, non è sufficiente, ai fini della detraibilità dell'imposta, la qualità di imprenditore societario, dovendosi altresì verificare l'inerenza, cioè la stretta connessione con le finalità imprenditoriali, e la strumentalità in concreto del bene acquistato rispetto alla specifica attività imprenditoriale, compiuta o anche solo programmata; ciò in quanto l'articolo 19, D.P.R. 633/1972 prevede, per la

³ Cfr. [circolare n. 328/E/1997](#) (§ 3.1), *cit.*

⁴ Cfr. Cassazione, n. 16697/2013; n. 7344/2011; n. 1863/2004; n. 5599/2003.

determinazione dell'imposta dovuta, che è detraibile dall'ammontare dell'Iva a debito solo quella assolta in relazione a beni o servizi importati o acquistati nell'esercizio d'impresa o di arti e professioni.

In merito alla prova dell'inerenza, che spetta al cessionario, occorre avere riguardo all'intenzione del soggetto passivo, confermata da elementi obiettivi, di utilizzare i beni per fini aziendali; sicché, come osservato dai giudici comunitari, si tratta di stabilire se il soggetto passivo, nel momento in cui procede all'acquisto, agisca come tale e possa, quindi, beneficiare del diritto di detrazione⁵.

La valutazione deve essere prospettica, in quanto la circostanza che i beni acquistati non siano immediatamente utilizzati nell'ambito dell'attività d'impresa non è idonea a escludere la detrazione.

Sul punto, in considerazione del fatto che la detrazione presuppone che, a valle, siano effettuate operazioni imponibili o a esse assimilate ai fini della detrazione, si tratta di stabilire – sul piano temporale – quali siano i limiti applicativi del diritto di recupero dell'imposta assolta sugli acquisti.

In proposito, è utile richiamare le indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria relativamente al requisito dell'utilizzazione dei beni/servizi in operazioni soggette a imposta, che deve sussistere ai fini della spettanza del diritto alla detrazione.

Secondo la [circolare n. 328/E/1997](#) (§ 3.1), poiché il diritto alla detrazione sorge e continua a essere esercitato come per il passato, fin dal momento dell'acquisizione dei beni e dei servizi, anche ammortizzabili (detrazione immediata), il contribuente non deve attendere l'effettiva utilizzazione dei beni e dei servizi nella propria attività per stabilire se gli competa e possa o meno esercitare tale diritto, essendo a tal fine sufficiente che i beni e i servizi siano “afferenti”, cioè destinati a essere utilizzati in operazioni che danno o non danno diritto a detrazione.

Naturalmente, deve trattarsi di una destinazione avvalorata, oggettivamente, dalla natura dei beni e dei servizi acquisiti rispetto all'attività concretamente esercitata dal contribuente. Ciò in quanto se da tale valutazione prospettica scaturisce che i beni e i servizi medesimi sono normalmente destinati a essere impiegati in operazioni non soggette all'imposta, il contribuente deve astenersi dall'operare la detrazione dell'imposta inherente ai predetti acquisti.

L'adozione del criterio della detrazione sin dal momento dell'acquisto dei beni e dei servizi, senza cioè attendere la loro utilizzazione, implica che se i beni e i servizi medesimi verranno poi impiegati per realizzare operazioni che conferiscono il diritto a detrarre un importo maggiore o

⁵ Cfr. Corte di Giustizia, causa C-334/X/2012; C-400/XCVIII/2000 e causa C-97/XC/1991.

minore d'imposta rispetto a quello detratto inizialmente, il contribuente procederà alle necessarie rettifiche a proprio favore o in favore dell'Erario.

Inerenza per le operazioni propedeutiche all'attività d'impresa

Il requisito della prospetticità è collegato alla soggettività passiva del cessionario/committente. La detrazione, infatti, può essere esercitata se tale operatore si qualifica come soggetto Iva nel momento in cui l'acquisto si considera effettuato in base ai criteri che, sul piano temporale, regolano la nascita dell'operazione⁶.

È in tale momento che deve risultare evidente l'intenzione dell'operatore di avviare un'attività d'impresa che comporti l'effettuazione di operazioni imponibili⁷. Infatti, soltanto chi ha l'intenzione, confermata da elementi obiettivi, di iniziare in modo autonomo un'attività economica ed effettua a tal fine le prime spese di investimento deve essere considerato come soggetto passivo. In quanto agisca come tale, egli ha quindi il diritto di detrarre immediatamente l'Iva dovuta o pagata sulle spese di investimento sostenute in vista delle operazioni che intende effettuare e che danno diritto alla detrazione, senza dovere aspettare l'inizio dell'esercizio effettivo della sua impresa e indipendentemente dall'effettuazione, in futuro, di operazioni attive imponibili o a esse assimilate ai fini della detrazione⁸.

La detrazione, esercitata secondo la descritta ottica prospettica e potenziale, ha come limite la buona fede dell'operatore, nel senso che la qualità di soggetto passivo è definitivamente acquisita solo se la dichiarazione dell'intenzione di avviare l'attività economica programmata sia stata effettuata in buona fede dall'interessato. Nelle situazioni fraudolente o abusive in cui, ad esempio, quest'ultimo ha finto di voler avviare un'attività economica specifica, ma ha in realtà cercato di far entrare nel suo patrimonio privato beni che possono essere oggetto di una detrazione, l'Amministrazione finanziaria può chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso delle somme detratte poiché queste detrazioni sono state concesse sulla base di false dichiarazioni⁹.

In tema si è pronunciata, da ultimo, la Corte europea con la sentenza resa nella causa C-672/16 del 28 febbraio 2018, affermando che:

"gli articoli 167, 168, 184, 185 e 187 della Direttiva Iva devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale che prevede la rettifica dell'Iva inizialmente detratta per il motivo

⁶ Cfr. Corte di Giustizia, causa C-97/XC/1991, *cit.* e, causa C-268/1985.

⁷ Cfr. Corte di Giustizia, 21 marzo 2000, cause riunite C-110/2000 e C-147/2000; causa C-110/1996, *cit.*; Id., causa C-268/1985, *cit.*

⁸ Cfr. Corte di Giustizia, 21 marzo 2000, cause riunite C-110/98 e C-147/98, *cit.*

⁹ Cfr. Corte di Giustizia, 21 marzo 2000, cause riunite C-110/98 e C-147/98, *cit.*

che un immobile, per il quale è stato esercitato il diritto di opzione per l'imposizione, è ritenuto come non più utilizzato dal soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette a imposta, qualora l'immobile sia rimasto inoccupato per più di 2 anni, anche se è stato dimostrato che il soggetto passivo ha cercato di darlo in locazione durante tale periodo”.

Il caso di specie si riferisce a una società portoghese avente per oggetto l'acquisto, la vendita, la locazione e la gestione di immobili a uso abitativo, commerciale e misto, di sua proprietà o di proprietà di terzi.

L'Autorità fiscale ha contestato alla società la mancata effettuazione della rettifica della detrazione dell'Iva relativa a un immobile che, per oltre 2 anni, non è stato utilizzato per compiere operazioni imponibili, non essendo stato né ceduto, né locato.

Il riversamento dell'imposta detratta è stato preteso dall'Autorità fiscale nonostante la società avesse dimostrato l'intenzione di locare il predetto immobile nel periodo in cui è rimasto inoccupato.

Dai fatti di causa emerge, infatti, che la società ha:

“conferito mandati ad agenzie immobiliari e, su consiglio di queste ultime, ha intrapreso diverse attività di marketing e di supporto alla commercializzazione tra le quali, in particolare, la creazione di un opuscolo, di un elenco di diffusione, nonché di un sito internet, la creazione e la diffusione di comunicati stampa presso un vasto pubblico e l'affissione di cartelloni pubblicitari sugli edifici interessati”.

La società, inoltre:

“ha altresì adeguato la sua offerta mediante, da un lato, la messa a disposizione di spazi in affitto a prezzi più competitivi e, dall'altro, la possibilità di negoziare periodi di sospensione dei pagamenti durante l'installazione degli affittuari”.

Nell'analizzare la fattispecie, la Corte ha ricordato che:

“l'impiego dei beni o servizi, reale o previsto, determina solo l'entità della detrazione iniziale alla quale il soggetto passivo ha diritto in virtù dell'articolo 168 della Direttiva Iva e l'entità delle eventuali rettifiche durante i periodi successivi, ma non incide sulla nascita del diritto alla detrazione”.

Di conseguenza:

“il diritto alla detrazione resta, in linea di principio, acquisito anche se, successivamente, in ragione di circostanze estranee alla sua volontà, il soggetto passivo non utilizza tali beni e servizi che hanno dato luogo alla detrazione nell'ambito di operazioni soggette a imposta”.

Il principio non è nuovo, essendo già stato sostenuto in altre pronunce.

In particolare, nella sentenza di cui alla causa C-37/95 del 15 gennaio 1998, i giudici dell'Unione hanno osservato che:

"nella sentenza 29 marzo 1996, causa C-110/94, Inzo ..., riguardante la situazione di un'impresa che non aveva mai effettuato alcuna operazione imponibile, la Corte ha affermato, al punto 20, che il diritto a detrazione rimane acquisito anche se l'attività economica prevista non ha dato luogo a operazioni imponibili. Allo stesso modo, il diritto a detrazione resta acquisito qualora il soggetto passivo non abbia potuto utilizzare i beni o i servizi che hanno dato luogo a detrazione nell'ambito di operazioni imponibili a causa di circostanze estranee alla sua volontà. Risulta pure dalla sentenza Inzo (punto 24) che, nelle situazioni fraudolente o abusive in cui l'interessato ha finto di voler avviare un'attività economica specifica, ma ha cercato in realtà di far entrare nel suo patrimonio privato beni che potevano costituire oggetto di una detrazione, l'amministrazione tributaria può chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso delle somme detratte poiché queste detrazioni sono state concesse sulla base di false dichiarazioni. Per contro, allorché circostanze estranee alla volontà del soggetto passivo gli hanno impedito di utilizzare i beni o i servizi che hanno dato luogo a detrazione per le esigenze delle sue operazioni imponibili, non sussiste alcun rischio di frodi o di abusi che possa giustificare un successivo rimborso".

Se, quindi, il diritto di detrazione resta impregiudicato quando l'operatore, per ragioni indipendenti dalla sua volontà, non abbia potuto utilizzare i beni e servizi acquistati nell'ambito di operazioni imponibili, risulta automaticamente disattesa la pretesa erariale, fondata, nel caso di specie, sull'interruzione della destinazione dell'immobile (alla realizzazione di operazioni imponibili) nel caso in cui il medesimo sia rimasto inoccupato per un determinato periodo temporale, a nulla peraltro rilevando, sempre secondo la tesi dell'Autorità fiscale, che il soggetto passivo abbia dimostrato l'intenzione di continuare a svolgere un'attività soggetta a imposta.

Richiamando le indicazioni contenute nella sentenza Inzo, la Corte ha ribadito che:

"una diversa interpretazione della Direttiva Iva sarebbe incompatibile col principio della neutralità dell'Iva per quanto riguarda l'imposizione fiscale dell'impresa. Essa potrebbe creare, all'atto del trattamento fiscale delle stesse attività di investimento, disparità ingiustificate tra imprese che effettuano già operazioni imponibili e altre che cercano, mediante investimenti, di avviare attività da cui deriveranno operazioni soggette ad imposta. Parimenti, si creerebbero disparità arbitrarie tra queste ultime imprese in quanto l'accettazione definitiva delle detrazioni dipenderebbe dalla questione se tali investimenti diano luogo o no a operazioni soggette a imposta".

In definitiva:

“il principio di neutralità fiscale ostia a una normativa nazionale che, facendo dipendere l'accettazione definitiva delle detrazioni dell'Iva dai risultati dell'attività economica esercitata dal soggetto passivo, crea, riguardo al trattamento fiscale di attività di investimento immobiliare identiche, disparità ingiustificate tra imprese con lo stesso profilo e che esercitano la stessa attività”.

Indicazioni della giurisprudenza nazionale e della prassi amministrativa

I principi espressi dalla Corte di Giustizia sono stati recepiti dalla giurisprudenza e dalla prassi amministrativa, anche se una diversa posizione è stata assunta in base all'interpretazione restrittiva dell'[articolo 19](#), comma 1, D.P.R. 633/1972, nella parte in cui prevede che “è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate”.

Tale inciso, secondo la [circolare n. 57/1991](#), indica che l'effettuazione di operazioni imponibili è la condizione necessaria per la detraibilità, tenuto conto che di “impresa” può parlarsi solo quando vengono poste in essere operazioni di vendita di beni/servizi.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, infatti, quando si è trattato di disciplinare, non già l'Iva dovuta sulle operazioni attive, ma la detrazione dell'Iva relativa alle operazioni passive, cioè agli acquisti a monte, gli articoli [17](#), comma 1, e [19](#), D.P.R. 633/1972 hanno espressamente posto la condizione che i beni e i servizi importati o acquistati fossero sempre inerenti all'effettivo esercizio dell'impresa; sicché, ove una società non svolga in concreto attività imprenditoriale, essa non può procedere alla detrazione dell'Iva relativa alle operazioni passive.

Nello stesso senso, una parte della giurisprudenza ha affermato che non si considerano effettuati nell'esercizio dell'attività d'impresa gli acquisti di beni e servizi effettuati nella fase precedente all'inizio della vera e propria attività di gestione coerente con la tipologia dell'impresa e con il programma produttivo, e in particolare quelli finalizzati alla predisposizione delle strutture, delle attrezzature e di quant'altro necessario per il concreto esercizio dell'anzidetta attività, con la sola eccezione di quegli acquisti che, sebbene effettuati prima dell'inizio dell'attività stessa, abbiano a oggetto beni e servizi destinati per loro natura alla utilizzazione nel ciclo produttivo o alla rivendita, come materie prime, semilavorati, merci, etc.¹⁰.

L'orientamento giurisprudenziale maggioritario resta, tuttavia, di segno opposto, dovendosi ritenere che anche gli atti preparatori o di organizzazione, cioè diretti a porre le premesse

¹⁰ Cfr. Cassazione n. 7683/1992.

indispensabili per lo svolgimento di una determinata attività economica, costituiscono parte integrante dell'attività imprenditoriale, anche perché tali atti non cessano con l'inizio concreto dell'attività dell'impresa ma continuano a svolgersi per tutta la durata di quest'ultima, intrecciandosi con il compimento dei singoli atti di gestione¹¹. Di conseguenza, il diritto alla detrazione compete anche se l'attività economica non ha dato ancora luogo a operazioni imponibili e va esercitato, senza limitazioni, per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte, a titolo di spese di investimento sostenute in vista delle operazioni che il contribuente intende effettuare, senza dover aspettare l'inizio dell'effettivo esercizio dell'impresa¹².

Anche la prassi amministrativa, del resto, ha chiarito che l'attività d'impresa deve intendersi esercitata fin dal momento in cui vengono posti in essere atti che non lasciano dubbi sulla circostanza che essi siano i primi di una lunga serie di atti, posti in essere nel quadro di un processo produttivo, finalizzati, quindi, a una attività professionalmente esercitata. In altre parole, sono atti di impresa tutti gli atti preordinati al fine della produzione e dello scambio di beni o di servizi¹³, fermo restando che la spettanza del diritto alla detrazione non è, comunque, necessariamente esclusa dalla iniziale esiguità delle operazioni imponibili attive, in quanto in virtù del principio della neutralità dell'Iva anche le spese di investimento, effettuate ai fini dell'esercizio di un'impresa, devono essere ricondotte all'attività economica esercitata. La mancanza di ricavi nei primi anni di attività non può essere configurata, di per sé, come un impedimento alla detrazione dell'Iva quando gli acquisti sono relativi a beni e servizi impiegati nell'attività d'impresa e in funzione di operazioni imponibili. Sarebbe, infatti, in contrasto con il richiamato principio ritenere che l'attività imprenditoriale propriamente detta abbia inizio soltanto in corrispondenza di operazioni attive, e in presenza di un reddito imponibile¹⁴.

Si segnalano, a ulteriore conferma, alcune pronunce della Corte di Cassazione in materia. In particolare:

– l'[ordinanza n. 23817/2017](#) ha stabilito quando ricorre il requisito di inerenza all'esercizio dell'attività d'impresa, con ciò giustificando l'esercizio del diritto di detrazione dell'Iva, per quegli acquisti di beni e servizi compiuti in una fase non cui non vi è ancora produzione di ricavi. A tal fine, è stato ribadito che

¹¹ Cfr. Cassazione n. 14350/1999.

¹² Cfr. Cassazione n. 6083/2001.

¹³ Cfr. [risoluzione n. 124/E/1998](#).

¹⁴ Cfr. [risoluzione n. 147/E/2009](#).

l'operatore, per poter esercitare la detrazione, deve essere in grado di dimostrare l'intenzione, confermata da elementi obiettivi, di utilizzare i predetti beni e servizi per finalità imprenditoriali;

– la [sentenza n. 6200/2015](#), secondo cui il riconoscimento del diritto di detrazione non trova ostacolo nell'assenza di un'attività imprenditoriale in corso, in quanto, in base ai principi desunti dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, al fine di stabilire se sia detraibile un'attività di acquisto o di ristrutturazione di un bene da destinare all'esercizio dell'impresa, deve avversi riguardo all'intenzione del soggetto passivo d'imposta, confermata da elementi obiettivi, di utilizzare un bene o un servizio per fini aziendali. La stessa sentenza si rifà poi al principio, anch'esso sancito dalla Corte di Giustizia¹⁵, che il diritto di detrazione rimane acquisito qualora, a causa di circostanze estranee alla sua volontà, il soggetto passivo non abbia fatto uso dei suddetti beni per realizzare operazioni imponibili;

– la [sentenza n. 1859/2014](#) ha affermato che, ai fini dell'accertamento del diritto di detrazione deve avversi riguardo all'intenzione del soggetto passivo, confermata da elementi obiettivi, di utilizzare un bene o un servizio a fini aziendali, con la conseguenza che l'indagine non è limitata alla mera sfera psicologica del soggetto, né alla verifica della astratta correlazione del bene/servizio all'oggetto sociale – che può, al più, costituire soltanto un indizio dell'inerenza – ma deve trovare fondamento in specifici elementi obiettivi che consentano di ritenere l'acquisto prodromico all'esercizio effettivo dell'attività d'impresa (nella specie, tale elemento obiettivo è stato riscontrato nella circostanza che le spese di ristrutturazione del bene immobile ricevuto in comodato dalla società, per adibirlo a uffici dell'impresa, era stato effettivamente utilizzato per lo svolgimento dell'attività economica che, se pure dopo alcuni anni, aveva registrato un progressivo aumento dei ricavi assoggettati a Iva);

– la [sentenza n. 6664/2014](#) ha affermato che la detrazione dell'Iva è ammessa anche per gli acquisti di beni/servizi che non hanno potuto essere utilizzati per compiere, a valle, operazioni imponibili, dal momento che all'impresa non sono state rilasciate le autorizzazioni amministrative indispensabili per esercitare l'attività;

– la [sentenza n. 31061/2014](#), dopo avere ribadito il principio che la detraibilità dell'imposta relativa all'operazione passiva spetta anche quando non vi sia contestuale realizzazione di operazioni imponibili, purché la spesa risulti in stretta connessione funzionale con le finalità imprenditoriali e abbia a oggetto attività preparatorie alla costituzione delle condizioni di inizio effettivo dell'attività tipica, ha riconosciuto la detrazione a una società cooperativa avente a oggetto la gestione di una casa di riposo per anziani, a lungo rimasta inattiva, ma che negli anni successivi ha regolarmente applicato l'Iva alle prestazioni rese.

¹⁵ Cfr. sentenza causa C-37/2998.

Il diritto di rimborso dell'Iva secondo l'ordinanza n. 7488/2020

Ritornando al caso oggetto dell'[ordinanza n. 7488/2020](#), la Suprema Corte – sulla scia dell'orientamento giurisprudenziale in materia sopra esposto – ha confermato che la detrazione dell'Iva è ammessa anche in assenza di operazioni attive, purché siano dimostrabili, sul piano documentale, gli elementi che abbiano reso impossibile l'effettuazione di operazioni attive.

A questo riguardo, i giudici di legittimità hanno affermato che:

“è tuttavia mancato da parte del giudice di appello l'esame delle ragioni che hanno determinato la mancata realizzazione del cementificio, al fine di escludere che l'attività complessivamente realizzata dalla società fosse da considerarsi come abusivamente rivolta ad ottenere indebiti vantaggi fiscali attraverso operazioni elusive o abusive.

Tale verifica, invero, deve ritenersi doverosa da parte del giudice allorché si discute del diritto alla detrazione Iva, di matrice armonizzata e dunque soggetto alla disciplina prevista in ambito eurounitario, ove la Corte di Giustizia ha più volte avuto modo di riconoscere il principio di neutralità dell'Iva e quello della detrazione purché non vi sia, a monte, una preordinata volontà di abusare della disciplina in tema di detrazione ...”.

Siccome il giudice d'appello ha omesso di indagare sugli elementi documentali che avrebbero reso impossibile la realizzazione del cementificio per il quale la società aveva intrapreso le attività preparatorie, la sentenza impugnata è stata cassata, accogliendo – “per quanto di ragione” – il ricorso dell'Agenzia delle entrate.

SCHEDA DI SINTESI

La detrazione dell'Iva può essere esercitata in via immediata, cioè sin dal momento dell'acquisto, ma in base alla destinazione prospettica dei beni/servizi acquistati. Di conseguenza, in sede di avvio dell'attività d'impresa, la prospetticità deve essere giustificata dall'elemento (soggettivo) dell'intenzionalità di realizzare operazioni imponibili, in modo da ribaltare “a valle” l'imposta detratta “a monte”.



Sul piano giurisprudenziale è consolidato l'orientamento in base al quale la detrazione dell'Iva è ammessa anche in assenza di operazioni attive, ma devono essere dimostrabili, sul piano documentale, gli elementi che abbiano reso impossibile l'effettuazione di operazioni attive.



Sul punto, i “*leading cases*” sono rappresentati dalle sentenze Ghent Coal (causa C-37/95) e Inzo (causa C-110/94), che riconoscono la detrazione se la cessazione dell’attività, in assenza di operazioni attive, sia imputabile a circostanza estranee alla volontà dell’imprenditore. Di contro, “*nelle situazioni fraudolente o abusive in cui l’interessato ha finto di voler avviare un’attività economica specifica, ma ha cercato in realtà di far entrare nel suo patrimonio privato beni che potevano costituire oggetto di una detrazione, l’amministrazione tributaria può chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso delle somme detratte*”.